

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 637/2024-T

Tema: IRC. Gastos referentes a períodos de tributação anteriores. Taxa de regulação por redes e serviços de comunicações eletrónicas. Retenção na fonte. Entidades não residentes.

Sumário:

I - O princípio da especialização dos exercícios a que se refere o artigo 18.º do Código do IRC não obsta a que sejam imputáveis a um período de tributação custos referentes a períodos anteriores, desde que não resulte de omissões voluntárias e intencionais com vista a operar transferência de resultados entre exercícios;

II - Em aplicação do princípio da especialização económica dos exercícios, a taxa anual devida à ANACOM pelo exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas deve ser contabilizada como gasto no ano em que é emitida a correspondente fatura, e se verifica a subsequente obrigação do pagamento, ainda que caiba ao contribuinte o ónus de indicar, até 30 de junho de cada ano, os proveitos auferidos no ano anterior para efeito do cálculo da taxa aplicável;

III – Nos termos das disposições do artigo 94.º, n.º 1, alínea g), e n.º 2, do Código do IRC, consideram-se obtidos em território português e estão sujeitos a retenção na fonte, os serviços de consultadoria, de apoio técnico ou de apoio à gestão abrangidos pela segunda parte do n.º 4 do artigo 4.º desse Código.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., LDA., contribuinte n.º ..., com sede na Rua ..., Viana do Castelo, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade da liquidação de IRC n.º 2023 ..., relativa ao período de 2020, e respetiva liquidação de juros e demonstração de acerto de contas, que apurou um montante a pagar de € 99.744,12, e da liquidação de retenções na fonte de IRC n.º 2023 ..., relativa ao período de 2020, e respetiva liquidação de juros, que apurou um montante a pagar de € 146.586,71.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente tem por objeto social “atividades de telecomunicações bem como revenda de telecomunicações designadamente a agentes de operadores de redes de telecomunicações móveis e fixas e atividades de agenciamento na venda de equipamentos de telecomunicações, operador de redes e serviços de telecomunicações eletrónicas, acessíveis ou não ao público.”

Não obstante a amplitude do seu objeto social, a atividade da Requerente circunscreve-se à oferta, em exclusivo, de um serviço grossista de transporte de tráfego internacional (chamadas de voz) – comumente designado *carrier* –, recorrendo, para o efeito, à tecnologia VoIP (Voice over Internet Protocol), realizando a intermediação na conexão das chamadas de voz desde a origem até ao destino.

A atividade da Requerente é exercida em exclusivo fora de Portugal e a rede que suporta a sua prestação dos serviços encontra-se igualmente localizada fora do território nacional, sendo constituída por dois switches localizados em França e nos EUA.

No âmbito da sua atividade, a Requerente tem-se relacionado comercialmente apenas com entidades estrangeiras, não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal, não prestando quaisquer serviços enquanto fornecedora de redes e serviços de comunicações eletrónicas acessíveis ao público em Portugal.

Deste modo, os rendimentos auferidos pela Requerente foram-no, na totalidade, no estrangeiro.

Em 2020, a Requerente procedeu ao pagamento de faturas emitidas em contrapartida de prestações de serviços provenientes de entidades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal, respeitantes a comissões de vendas e comissões de gestão, a serviços de engenharia, a serviços de consultoria, a apoio e consultoria de vendas.

No âmbito de um procedimento inspetivo, titulado pela Ordem de Serviço n.º OI..., referente ao período de tributação de 2020, foram efetuadas correções em sede de IRC relativamente a gastos suportados por faturas emitidas pelos fornecedores que os serviços inspetivos entenderam tratar-se de gastos incorridos durante o período de 2019, embora faturados em 2020, e que determinaram que esses gastos fossem acrescidos, para efeitos de apuramento do lucro tributável, ao período de tributação de 2020.

Por outro lado, no que respeita à taxa anual de regulação devida à ANACOM pela prestação de serviços de comunicações eletrónicas, concluíram os serviços que a taxa constitui encargo do ano em que ela é liquidada pela entidade reguladora, e, nesse sentido, consideraram que o valor de € 338.852,69 cobrado a esse título, foi indevidamente reconhecido como acréscimo de gastos do período de 2020, pelo que seria de acrescer ao resultado tributável líquido da respetiva declaração de rendimentos.

A Autoridade Tributária procedeu igualmente a correções em sede de retenções na fonte de IRC, no que se refere a aquisições de serviços prestados por entidades domiciliadas fora do território nacional, no caso, no Reino Unido, Estados Unidos da América, Índia, Emirados Árabes Unidos e Rússia, por entender que, nos termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalíneas 6) e 7), do Código do IRC, se consideram obtidos em território português os rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português, provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.

E, nesse sentido, atento o disposto no artigo 94.º, n.º 1, alínea g), do Código do IRC, esses rendimentos deveriam ser objeto de retenção na fonte, ocorrendo a obrigação, conforme o disposto no n.º 6 do mesmo artigo 94.º, na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no CIRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos.

Na sequência das correções efetuadas, a Requerente foi notificada dos atos de liquidação de IRC n.º 2023 ..., relativa ao período de 2020, e liquidação de juros e demonstração de acerto de contas, no montante de € 99.744,12, e retenções na fonte de IRC n.º 2023 ..., relativa ao mesmo período, e liquidação de juros, no montante de € 146.586,71.

A Requerente deduziu, entretanto, reclamação graciosa contra as liquidações de IRC e de retenção na fonte de IRC, que veio a ser parcialmente deferida em relação a liquidações de retenção na fonte de IRC, no montante total de € 4.896,95, pelo que o pedido de pronúncia arbitral tem por objeto as liquidações de IRC, no montante de € 99.744,12, e as liquidações de retenção na fonte de IRC, no montante de € 141.689,76 (€ 146.586,71 - € 4.896,95), perfazendo de valor global de € 241.433,88.

Em sede de direito, e no que se refere aos gastos reconhecidos na contabilidade mas alegadamente respeitantes a anos anteriores, a Requerente refere que as faturas emitidas pelos prestadores B..., LLC, C... UK LTD, D... LIMITED, E... SOLUTIONS LLC, F... SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED e G... INC, bem como pela C..., respeitam a serviços que foram prestados em 2020, embora na descrição conste o ano de 2019, razão pela qual o gasto foi contabilizado no período de tributação de 2020, ao abrigo do estabelecido no artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC, que estabelece que “os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”.

No tocante à taxa de regulação constante da fatura n.º FT .../... emitida pela ANACOM, independentemente de a referida fatura fazer menção ao período de 2021 e ter sido emitida em 2021, o certo é que, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC e do princípio da periodização do lucro tributável, impunha-se a contabilização e acréscimo do gasto no período de 2020, uma vez que os operadores de comunicações eletrónicas só comunicam os rendimentos relevantes que concorrem para a formação da taxa de regulação no ano seguinte, e, por conseguinte, o reconhecimento do acréscimo de gastos relativos à taxa de regulação no montante de € 338.852,69 só poderia ter sido feito em 2020.

Quanto às retenções na fonte em sede e IRC, importa ter presente o artigo 4.º, n.º 4, *in fine*, do Código do IRC, segundo o qual os rendimentos provenientes de prestações de serviços utilizadas em território português só se consideram obtidos neste território quando respeitem a bens nele situados, ou quando respeitem a "estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio".

No presente caso, verificam-se todos os pressupostos cumulativos de que depende a não tributação em território português dos rendimentos de serviços auferidos pelos prestadores identificados, porquanto os serviços foram integralmente realizados fora de Portugal, os serviços não respeitam a bens situados em Portugal, nem foram utilizados em Portugal e os serviços não estão relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

E, nesse sentido, os serviços prestados pelas empresas D... LIMITED, C... UK LIMITED, H..., INC. e F... SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED não o foram em Portugal e os rendimentos obtidos por estas entidades não se consideram obtidos em território português e daí resulta a inexistência de obrigatoriedade, a cargo da Requerente, de retenção na fonte de IRC.

Pelo que é ilegal a liquidação de retenções na fonte de IRC materializada nas correções efetuadas pelos serviços inspetivos.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, sustenta, no que se refere às retenções na fonte, que os pagamentos efetuados pela Requerente (devedor com sede em Portugal) a não residentes sem estabelecimento estável, relativos a prestações de serviços de comissões de vendas e comissões de gestão, consideram-se obtidos em território português, nos termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalínea 6, do Código do IRC, nomeadamente os referentes aos pagamentos efetuados aos seguintes prestadores de serviços não residentes: D... LIMITED (Reino Unido) – “Sales commission fee for trading period” e “Sales management commission fee for trading period”; C... UK LIMITED (Reino Unido) – “Sales support” e “sales commission”; H..., INC. (Estados Unidos da América) – “Sales commission”, e E..., LLC (Emirados Árabes Unidos) – “Sales Commission”.

Quando os serviços são integralmente realizados fora do território português, o elemento de conexão deve ser determinado tendo em conta a parte final do n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC, segundo o qual os rendimentos provenientes de prestações de serviços utilizadas em território português só se consideram obtidos neste território quando respeitem a bens nele situados, ou quando respeitem a "estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio."

Por efeito dessa disposição, os serviços de apoio à gestão, serviços de engenharia, serviços de consultoria e de apoio técnico consideram-se obtidos no território nacional, e como tal estão sujeitos a IRC através do mecanismo de retenção na fonte a título definitivo, conforme prevê a alínea g) do n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC.

Estão nessa situação os pagamentos de serviços efetuados pela Requerente relativamente às sociedades F... SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED (Índia) – “Engineering service”; I... COMMUNICATIONS LIMITED (Reino Unido) – “Consultancy services”, B... LLC (Estados Unidos da América) - “Exec. Sales Support & Consultancy...”, e E... SOLUTIONS, LLC (Emirados Árabes Unidos) - “Consultancy Services”, que respeitam a serviços de engenharia e apoio técnico ou a serviços de consultoria.

Relativamente às correções efetuadas quanto a gastos referentes a períodos de tributação anteriores, a Autoridade Tributária refere que a Requerente relevou contabilisticamente como gastos de 2020 pagamentos de prestação de serviços que foram efetivamente suportados em 2019, como resulta do descritivo das faturas emitidas pelos fornecedores, pelo que, segundo o princípio da especialização dos exercícios, constante do artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC, a Requerente deveria ter reconhecido esses gastos, no montante de € 75.371,67, com referência ao exercício de 2019.

Por outro lado, a fatura n.º .../... da ANACOM, referente à taxa de regulação, foi emitida em 26 de novembro de 2021 e refere-se expressamente ao período de tributação de 2021. Ou seja, embora a taxa de regulação devida e cobrada no ano de 2021, tenha como critério para a base de cálculo os rendimentos obtidos no ano anterior, a fatura consubstancia a taxa suportada pela Requerente no ano de 2021 e, como tal, segundo o princípio da periodização económica, o gasto devia ter sido registado na contabilidade da Requerente nesse mesmo ano e não em 2020.

Conclui pela improcedência do pedido.

2. Por despacho arbitral de 3 de outubro de 2024, foi agendada para o dia 28 seguinte, a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada à produção de prova testemunhal.

Por despacho de 16 de outubro de 2024, a Autoridade Tributária foi notificada para se pronunciar por escrito sobre o documento n.º 17 mencionado na petição inicial, e junto através do requerimento de 15 de outubro.

Na sequência da audiência com inquirição de testemunhas, o processo prosseguiu para alegações por prazo sucessivo, tendo as partes apresentado alegações, respetivamente, em 8 de novembro e 27 de novembro.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 16 de julho de 2023.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II – Fundamentação

Matéria de facto

4. A matéria de facto relevante para a decisão da causa é a seguinte.

- A) A Requerente tem por objeto social atividades de telecomunicações bem como a revenda de telecomunicações, designadamente a agentes de operadores de redes de telecomunicações móveis e fixas e atividades de agenciamento na venda de equipamentos de telecomunicações, operador de redes e serviços de telecomunicações eletrónicas, acessíveis ou não ao público (certidão permanente acessível através do código ...-...-...).
- B) A atividade da Requerente circunscreve-se à oferta de um serviço grossista de transporte de tráfego internacional (chamadas de voz), comumente designado *carrier*, recorrendo à tecnologia VoIP - Voice over Internet Protocol (Voz sobre Protocolo de Internet), realizando a intermediação na conexão das chamadas de voz desde a origem até ao destino.
- C) A Requerente iniciou a atividade em 1 de abril de 2019, encontrando-se enquadrada em sede de IRC no regime geral de determinação do lucro tributável.

- D) A rede que suporta a prestação dos serviços da Requerente é constituída por dois switches: um Softswitch Multiprotocol VoIP Transit classe 5 Professional (MVTs Pro), localizado em França; e um SBC Cataleya, localizado nos EUA.
- E) Em 2019 e 2020, o negócio desenvolvido pela Requerente foi suportado, em parte, pelo switch SBC Cataleya, localizado nos EUA, e foi conduzido e contratado na plataforma de carrier trading G... Exchange (G...), localizada no Canadá.
- F) Adicionalmente ao negócio operado através da plataforma G ..., foi desenvolvida uma fração do negócio suportada, em termos de rede, pelo switch MVTs Pro, localizado em França, também com recurso a VoIP.
- G) A Requerente tem-se relacionado comercialmente com entidades não residentes e sem estabelecimento estável em Portugal, designadamente: ... Access Telecom Inc. (EUA); ... LLC. (EUA); ... Inc. (EUA); ...com Srl. (Itália); ... Carrier LLC. (EUA); ... Telecom Inc. (EUA); ... Communications System LLC. (EUA); ... LTD. (Reino Unido); ... Telecom LLC. (EUA); ... Carrier Germany GmbH (Alemanha).
- H) A Requerente encontra-se registada como empresa que oferece redes e serviços de comunicações eletrónicas acessíveis ao público junto da Autoridade Nacional de Comunicações (ICP-ANACOM).
- I) A Requerente foi notificada da fatura n.º FT .../..., correspondente à taxa anual da atividade referente ao ano de 2020, emitida pela ANACOM, no valor global de € 50.964,21, com prazo para pagamento até 28 de dezembro de 2020 (documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- J) A Requerente foi ainda notificada da fatura n.º FT ATS/... correspondente à liquidação adicional da taxa anual de 2020, emitida pela mesma entidade, no valor de € 798,87, com prazo para pagamento até 28 de junho de 2021 (documento n.º 2 junto ao pedido arbitral).
- K) A Requerente procedeu, em 7 de dezembro de 2020 e 14 de junho de 2021, ao pagamento dos montantes liquidados naquelas faturas (documento n.º 3 junto ao pedido arbitral).
- L) Em 17 de dezembro de 2021, a Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa perante a ANACOM contra os atos de liquidação da taxa de regulação, notificados através das faturas n.º FT .../... e n.º FT ATS/..., a que se referem as antecedentes alíneas I) e J) (documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).
- M) A Requerente foi ainda notificada da fatura n.º FT .../..., correspondente à taxa anual de atividade de fornecedora de redes e serviços de comunicações eletrónicas, referente ao ano de 2021, emitida pela ANACOM, no valor global de € 362.775,63, com prazo para pagamento até 27 de dezembro de 2021 (documento n.º 5 junto ao pedido arbitral).
- N) Requerente procedeu, em 20 de dezembro de 2021, ao pagamento do montante liquidado na fatura n.º FT .../... (documento n.º 6 junto ao pedido arbitral).
- O) Em 25 de março de 2022, a Requerente apresentou reclamação graciosa perante a ANACOM contra o ato de liquidação da taxa de regulação notificado através da fatura n.º FT .../..., a que se refere a antecedente alínea M) (documento n.º 7 junto ao pedido arbitral).

- P) Não tendo a entidade reguladora decidido o pedido de revisão oficiosa e a reclamação graciosa no prazo de quatro meses cominado no artigo 57.º, n.º 1, da LGT, no dia 1 de setembro de 2022, a Requerente deduziu impugnação judicial contra os atos de liquidação da taxa de regulação relativos aos anos de 2020 e de 2021, notificados através das faturas n.ºs FT .../... e FT ATS/... (2020) e n.º FT .../... (2021), bem como quanto aos atos de indeferimento tácito do pedido de revisão e da reclamação graciosa contra eles deduzidos, e que corre termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga sob o n.º .../...0BEBRG (documento n.º 8 junto ao pedido arbitral).
- Q) Em 2020, a Requerente registou na contabilidade os gastos com prestações de serviços relativos a faturas emitidas por seguintes entidades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal: B... EXECUTIVE CONSULTING LLC (Estados Unidos da América) – “Exec. Sales Suport Consultancy”; C... UK LIMITED (Reino Unido) – “Sales support” e “sales commission”; D... LIMITED (Reino Unido) – “Sales commission fee for trading period” e “Sales management commission fee for trading period”; E... SOLUTIONS, LLC (Emirados Árabes Unidos) – “Consultancy services” e “Sales commission”; F... SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED (Índia) – “Engineering service”; e G... INC – Switching and biling services period, conforme o quadro que segue (anexo 5 do Relatório de Inspeção Tributária):

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA	Total	Descrição
2020-01	196	24-01-2020	B... Consulting, LLC	9.304,94	0,00	9.304,94	Exec. Sales Support & Consultancy – December 2019
2020-01	3158	02-01-2020	C... UK LTD	8.609,64	0,00	8.609,84	Sales Support Dec 27 2019 – Jan 01 2020
2020-01	BC02	17-01-2020	D... Limited	10.000,00	0,00	10.000,00	Sales Commission fee for trading period: December 2019
2020-01	5763234	06-01-2020	E... Solutions LLC	44.000,00	0,00	44.000,00	Consultancy Services From Jan 2019-2020
2020-01	10001	01-01-2020	F... And Services Private Limited	890,15	0,00	890,15	Engineering Service From Month of December 2019
2020-01	219-001	01-01-2020	G... INC.	4.001,71	0,00	4.001,71	Switching and billing services period from 12/01/2019 till 12/31/2019 GMT

- R) As faturas mencionadas na alínea antecedente respeitam a serviços prestados em 2019, exceto no que se refere à fatura emitida pela C... UK LIMITED, que respeita ao período de 27 de dezembro de 2019 a 1 de janeiro de 2020 (anexo 5 do Relatório de Inspeção Tributária).
- S) A Requerente procedeu ao pagamento de faturas no decurso do ano de 2020 (anexos 11, 12, 14, 15, 16, 17 e 18 do Relatório de Inspeção Tributária).
- T) A Requerente adquiriu serviços às seguintes entidades domiciliadas fora do território nacional: D... LIMITED (Reino Unido) – “Sales commission fee for trading period” e “Sales management commission fee for trading period”; C... UK LIMITED (Reino

Unido) – “Sales support” e “sales commission”; J... LDT – “Labour remote... K...”; H...INC - “Sales commission”; F... SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED (Índia) – “Engineering service”; I... LIMITED – “Consultancy services”; B... EXECUTIVE CONSULTING LLC (Estados Unidos da América) – “Exec. Sales Suport Consultancy”; E... SOLUTIONS, LLC (Emirados Árabes Unidos) – “Consultancy services” e “Sales commission”; L... – “VoIP Platform, Linux Servers and mysql database administration service onprepaid terms” e “Moitoring platform instalation and initial configuration”, conforme os quadros que seguem:

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	BC02	17-01-2020	D...	10.000,00		10.000,00
2020-02	BC03	07-02-2020	D...	30.000,00		30.000,00
2020-12	BC04	07-12-2020	D...	10.000,00		10.000,00
TOTAL				50.000,00		50.000,00

Lançamento contabilidade	Fatura	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	FA 3269	C... UK LIMITED	7.500,00		7.500,00
2020-01	FA 3258	C... UK LIMITED	8.609,84		8.609,84
2020-02	FA 3275	C... UK LIMITED	4.500,00		4.500,00
2020-03	v/Fatura 3289	C... UK LIMITED	4.500,00		4.500,00
2020-04	v/Fatura 3344	C... UK LIMITED	48.350,00		48.350,00
2020-04	v/Fatura 3342	C... UK LIMITED	39.650,00		39.650,00
2020-04	v/Fatura 3311	C... UK LIMITED	8.000,00		8.000,00
2020-05	v/Fatura 3402	C... UK LIMITED	40.740,00		40.740,00
TOTAL			161.849,84		161.849,84

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-11	IN7345	06-11-2020	J... LTD]] YOUR IT TECH	148,18		148,18

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-09	1264	01-05-2020	H..., INC	25.800,00		25.800,00
2020-09	1295	01-05-2020	H..., INC.	52.700,00		52.700,00
2020-09	1354	12-05-2020	H..., INC.	45.950,00		45.950,00
TOTAL				124.450,00		124.500,00

Lançamento contabilidade	Fatura	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	FA 202001010001	F ... SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	890,15		890,15
2020-02	FA 2020002010002	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	904,81		904,81
2020-03	v/Fatura 202003310004	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.825,48		1.825,48
2020-03	v/Fatura 202003010003	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.821,99		1.821,99
2020-04	FA 2020045300005	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.838,91		1.838,91
2020-06	FA 202006010006	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.799,21		1.799,21
2020-07	FA 202004010008	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.675,04		1.675,04
2020-07	FA 202007010007	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.785,71		1.785,71
2020-08	FA 202008310009	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.675,04		1.675,04
2020-09	FA 202009300010	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.708,23		1.708,23
2020-11	FA 202011300012	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.669,45		1.669,45
2020-11	FA 202011010011	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.709,69		1.709,69
2020-1	FA 202012310013	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.629,86		1.629,86
TOTAL			20.933,57		20.933,57

Lançamento contabilidade	Fatura	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-03	v/Fatura 1503/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	14.051,03		14.051,03
2020-04	FA 1704/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	2.821,00		2.821,00
2020-05	FA 040620/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	3.989,42		3.989,42
2020-07	FA 020720/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	8.542,23		8.542,23
2020-08	FA 060820/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	10.000,00		10.000,00
TOTAL			46.677,03		46.677,03

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	196	25-01-2020	B... EXECUTIVE CONSULTING LLC	9.304,94		9.304,94

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	5763234	06-01-2020	E ... SOLUTIONS, LLC	44.000,00		44.000,00
2020-09	Sep 2020	30-09-2020	E ... SOLUTIONS, LLC	20.993,91		20.993,91
2020-10	Oct 2020	31-10-2020	E ... SOLUTIONS, LLC	29.154,00		29.154,00
TOTAL				94.147,91		94.147,91

Lançamento contabilidade	Fatura	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-02	FA 202002/1 #1	L ...	1.851,85		1.851,85
2020-03	FA 202002/1 #2	L ...	1.669,29		1.669,29
2020-04	FA 202002/1 #3	L ...	2.122,36		2.122,36
2020-05	FA 202002/1 #4	L ...	1.818,18		1.818,18
2020-06	FA 202002/1 #5	L ...	1.783,64		1.783,64
2020-08	FA 2020021/1 #6	L ...	1.699,38		1.699,38
2020-09	FA 2020001 #8	L ...	1.703,58		1.703,58
2020-09	FA 2020021/1 #7	L ...	1.699,38		1.699,38
2020-10	FA 202002/1 #9	L ...	1.691,90		1.691,90
20520-11	Fa 202002/1 #10	L ...	1.680,53		1.680,53
2020-12	FA 202002/1 #11	L ...	1.680,53		1.680,53
TOTAL			19.400,62		19.400,62

- U) Os serviços prestados, relativamente a cada uma das entidades prestadoras, correspondem ao descritivo enunciado nos quadros que constam da antecedente alínea T) (cfr. anexos n.ºs 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 e 18 ao Relatório de Inspeção Tributária).
- V) Ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI..., foi desencadeado um procedimento inspetivo à Requerente, de âmbito geral, relativo ao período de tributação de 2020, visando o controlo de contribuintes com perfil de risco (documento n.º 10 junto ao pedido arbitral).
- W) Na sequência da notificação do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, de acordo com o qual os serviços inspetivos propunham correções à matéria tributável em sede de IVA, IRC, retenções na fonte de IRC e retenções na fonte de IRS, a Requerente exerceu o direito de audição prévia através do requerimento datado de 4 de abril de 2023, que constitui o documento n.º 9 junto ao pedido arbitral e aqui se dá como reproduzido.
- X) No Relatório Final de Inspeção Tributária, efetuaram-se as seguintes correções à matéria tributável da Requerente: IRC – € 416.874,10; IVA – € 46,74; Retenções na fonte de IRC – € 131.737,80; Retenções na fonte de IRS – € 5.711,02 (documento n.º 10 junto ao pedido arbitral).
- Y) Na sequência das correções efetuadas no Relatório, a Requerente foi notificada dos atos de liquidação de IRC n.º 2023 ..., relativa ao período de 2020, e respetiva liquidação de

juros e demonstração de acerto de contas, em que se apurou um montante a pagar de € 99.744,12, e de retenções na fonte de IRC n.º 2023 ..., relativa ao período de 2020, e respetiva liquidação de juros, em que se apurou um montante a pagar de € 146.586,71 (documento n.º 11 junto ao pedido arbitral).

- Z) Não tendo a Requerente procedido ao pagamento das liquidações dentro do prazo legal, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ... para cobrança coerciva de imposto, no montante de € 246.330,83 (€ 99.744,12 + € 146.586,71), juros de mora no valor de € 1.503,95, e custas no montante de € 954,96, perfazendo a quantia global de € 248.789,74 (documento n.º 12 junto ao pedido arbitral).
- AA) Em 19 de outubro de 2023, a Requerente deduziu reclamação graciosa contra as liquidações de IRC e de retenções na fonte de IRC, a que se refere a antecedente alínea Y) (documento n.º 13 junto ao pedido arbitral).
- BB) Por ofício n.º ..., de 11 de janeiro de 2024, a Requerente foi notificada da proposta de deferimento parcial da reclamação graciosa, nos termos da qual se propunha a anulação das liquidações de retenções na fonte de IRC relativamente à empresa J..., no período 2020-11, no montante de € 46,78, e relativamente à empresa L ..., nos períodos 2020/02, no montante de € 462,96, 2020/03, no montante de € 417,32, 2020/04, no montante de € 530,59, 2020/06, no montante de € 454,55, 2020/07, no montante de € 445,91, 2020/09, no montante de € 424,85, 2020/10, no montante de € 425,90, 2020/11, no montante de € 483,44, e 2020/12, no montante de € 1.251,43, perfazendo um total de € 4.896,95 (documento n.º 14 junto ao pedido arbitral).
- CC) Não tendo sido exercido o direito de audição, o projeto de decisão converteu-se em decisão definitiva, por despacho de 2 de fevereiro de 2024 do Diretor de Finanças de ..., notificado em 8 de fevereiro seguinte (cfr. documento n.º 14 junto ao pedido arbitral).
- DD) O Relatório de Inspeção Tributária a que se refere a antecedente alínea X), na parte relevante, é do seguinte teor:

V.4 Gastos reconhecidos na contabilidade respeitantes a períodos anteriores

Refere o artigo 18.º n.º 1, do CIRC que “os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”, regime este também preconizado pela estrutura conceptual do SNC, no seu § 22, como regime do acréscimo.

V.4.1. Correções em IRC

Da análise efetuada à contabilidade, constatamos que o SP adquiriu os seguintes serviços, suportados nas faturas em Anexo 5:

Quadro 15

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA	Total	Descrição
--------------------------	--------	------	------------	------------------	-----	-------	-----------

2020-01	196	24-01-2020	B... Executive Consulting, LLC	9.304,94	0,00	9.304,94	Exec. Sales Support & Consultancy – December 2019
2020-01	3158	02-01-2020	C... UK LTD	8.609,64	0,00	8.609,84	Sales Support Dec 27 2019 – Jan 01 2020
2020-01	BC02	17-01-2020	D... Limited	10.000,00	0,00	10.000,00	Sales Commission fee for trading period: December 2019
2020-01	5763234	06-01-2020	E... Solutions LLC	44.000,00	0,00	44.000,00	Consultancy Services From Jan 2019-2020
2020-01	10001	01-01-2020	F... Support And Services Private Limited	890,15	0,00	890,15	Engeneering Service From Month of December 2019
2020-01	219-001	01-01-2020	G... INC.	4.001,71	0,00	4.001,71	Switching and billing services period from 12/01/2019 till 12/31/2019 GMT

Verificados os documentos em causa e o seu conteúdo, constatamos o seguinte:

- a fatura emitida pelo prestador B... EXECUTIVE CONSULTING, LLC, respeita a um gasto incorrido durante o mês de dezembro de 2019;
- a fatura emitida pelo prestador C... UK LTD respeita a um gasto incorrido entre os dias 27 de dezembro 2019 e 1 de janeiro de 2020 - teremos aqui um gasto decorrente de um período de 5 dias imputável, proporcionalmente, ao período de 2019 e um gasto decorrente de um período de 1 dia imputável, proporcionalmente, ao período de 2020.
- a fatura emitida pelo prestador D... LIMITED respeita a um gasto incorrido durante o mês de dezembro de 2019;
- a fatura emitida pelo prestador E... SOLUTIONS LLC respeita a um gasto incorrido durante o período 2019,
- a fatura emitida pelo prestador F ...SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED respeita a um gasto incorrido durante o mês de dezembro de 2019;
- a fatura emitida pelo prestador G... INC respeita a um gasto incorrido durante o mês de dezembro de 2019.

Porém, as operações de aquisição mencionadas no quadro anterior foram indevidamente reconhecidas na contabilidade do período de 2020, a débito nas contas de gastos 621 - Fornecimentos e serviços externos - Subcontratos, 6225 - Fornecimentos e serviços externos - Serviços especializados – Comissões, 6228 - Fornecimentos e serviços externos - Serviços especializados - Outros, pelo valor global de cada fatura, contribuindo negativamente para o resultado líquido apurado no período, da seguinte forma:

Quadro 16

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Identificador lançamento	Conta	Descrição conta	Débito	Crédito
2020-01-31 00043 10001	2213463037241	FA 196		9.304,94
2020-01-31 00043 10001	621	FA 196	9.304,94	
2020-01-31 00043 10001	621	FA 196		9.304,94
2020-01-31 00043 10001	621	FA 196	9.304,94	
2020-01-31 00042 10003	2212199697220	FA 3258		8.609,84

2020-01-31 00042 10003	621	FA 3258	8.609,84	
2020-01-31 00042 10003	24323132321	FA 3258	1.980,26	
2020-01-31 00042 10003	2433631323	FA 3258		1.980,26
2020-01-31 00042 10003	621	FA 3258		8.609,84
2020-01-31 00042 10003	6225	FA 3258	8.609,84	
2020-01-31 00042 10005	2212178144392	FA BC02		10.000,00
2020-01-31 00042 10005	6225	FA BC02	10.000,00	
2020-01-31 00042 10005	24323132321	FA BC02	2.300,00	
2020-01-31 00042 10005	2433631323	FA BC02		2.300,00
2020-01-31 00042 10006	2213999999992	FA 5763234		44.000,00
2020-01-31 00042 10006	621	FA 5763234	44.000,00	
2020-01-31 00042 10006	621	FA 5763234		44.000,00
2020-01-31 00042 10006	6225	FA 5763234	44.000,00	
2020-01-31 00042 10007	2213005001926	FA 202001010001		890,15
2020-01-31 00042 10007	621	FA 202001010001	890,15	
2020-01-31 00042 10007	621	FA 202001010001		890,15
2020-01-31 00042 10007	6228	FA 202001010001	890,15	
2020-09-30 00043 90008	22138231941114	FA 0219-001		4.001,21
2020-09-30 00043 90008	6228	FA 0219-001	4,001,71	

Atendendo ao regime de periodização económica preconizado no artigo 18.º do CIRC, já aludido anteriormente, e na estrutura conceptual do SNC, no seu § 22, como regime do acréscimo, os gastos suportados/titulados pelas faturas emitidas pelos fornecedores B... EXECUTIVE CONSULTING, LLC, D... LIMITED, E... SOLUTIONS LLC e F ...SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED, no montante global de € 68.196,80 (€ 9.304,94 + € 10.000,00 + € 44.000,00 + € 890,15 + € 4.001,71), deverá ser acrescido para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de 2020, no campo 710, do quadro 07, da respetiva declaração de rendimentos Modelo 22.

Uma vez que se tratam de gastos incorridos durante o período de 2019, embora faturados em 2020, no ano a que respeitam seriam reconhecidos contabilisticamente numa conta do SNC “272 - Devedores e credores por acréscimos”, apenas sendo reconhecido em 2020 o respetivo pagamento, conforme explicitado nas notas de enquadramento constantes do anexo da Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho.

Igualmente, o gasto suportado titulado pela fatura emitida pelo fornecedor C... UK LTD, no montante de € 8.609,841 deverá ser acrescido, para efeitos de apuramento do lucro tributável do período de 2020, no mesmo campo 710, do quadro 07, na proporção de 5/6 - concretamente

€ 7.174,87 - visto estar relacionado com ocorrências durante o ano de 2019, calculado da seguinte forma:

$$\frac{€ 8.609,84}{6} \times 5 = € 7.174,87$$

V.5. ANACOM – Taxa anual relativa à atividade

Conforme já mencionado no ponto IV – 2.3, deste relatório, a atividade desenvolvida pelo SP está sujeita a registo na entidade reguladora do setor, a ANACOM, regulamentada pela Lei n.º 5/2004, de 10 fevereiro (LCE).

Pelo exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas acessíveis ao público é devida uma taxa anual de acordo com o artigo 105.º, n.º 1, alínea b), da LCE.

Por sua vez a Portaria n.º 143-B/2008, de 17 de dezembro, no artigo 1.º refere-se à aprovação do montante das taxas aplicáveis ao exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas acessíveis ao público, prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 105.º da Lei 5/2004, de 10 de fevereiro constante do anexo II dessa portaria, da qual faz parte integrante, conforme a alínea b).

O artigo n.º 2 da portaria aludida, menciona que as taxas anuais devidas pelo exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas pela utilização de frequências, respetivamente, nas alíneas b), e) e f) do n.º 1 do artigo 105.º da lei n.º 5/2004, de 10 de fevereiro, são liquidadas no mês de setembro de cada ano civil.

Já o artigo 3.º da mesma portaria, dispõe que, para efeitos da liquidação das taxas anuais relativas ao exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas e da atividade de prestador de serviços postais, devem os respetivos prestadores remeter ao ICP-ANACOM, até 30 de junho de cada ano civil, declaração assinada pelo próprio, no caso de pessoa singular, ou por entidade com poderes para vincular a pessoa coletiva, se for este o caso, como tal reconhecida na qualidade, com indicação do montante dos rendimentos relevantes relacionados diretamente com o exercício da atividade obtidos no ano civil anterior. Quanto ao montante da taxa anual devida pelo exercício da atividade, a que alude a alínea b), do n.º 1 do artigo 105.º, da LCE, é calculado com base no valor dos proveitos relevantes diretamente conexos com a atividade de comunicações eletrónicas relativa ao ano anterior àquele em que é efetuada a liquidação da taxa, de acordo com os escalões indicados na tabela constante do anexo II à citada portaria.

Por conseguinte, de acordo com o exposto nos parágrafos anteriores, a taxa devida pela atividade exercida, constitui encargo do ano em que é liquidada pela entidade reguladora.

V.8 Entidades não residentes – retenção na fonte de IRC

V.8.1. Serviços prestados por entidades domiciliadas no estrangeiro

V.8.1.1. Aquisição de serviços

Da análise efetuada, constatamos que o SP realizou aquisições de serviços prestados por entidades domiciliadas fora do território nacional, neste caso Reino Unido, Estados Unidos da América, Índia, Emirados Árabes Unidos e Rússia.

O adquirente português, sujeito passivo do imposto, deve indicar o respetivo número de identificação ao seu fornecedor, de modo que este não liquide IVA na prestação de serviços realizada, uma vez que o imposto é devido pelo adquirente em território nacional, por aplicação da regra da inversão de sujeito passivo constante no artigo 6.º, n.º 6, al. a) do CIVA.

De entre os elementos reconhecidos na contabilidade, destacamos as aquisições de serviços mencionadas nos quadros seguintes:

Quadro 23

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	BC02	17-01-2020	D... LIMITED	10.000,00		10.000,00
2020-02	BC03	07-02-2020	D... LIMITED	30.000,00		30.000,00
2020-12	BC04	07-12-2020	D... LIMITED	10.000,00		10.000,00
TOTAL				50.000,00		50.000,00

Quanto à natureza dos serviços constantes dos respetivos documentos do quadro 23, de acordo com a descrição mencionada nas faturas e constantes da contabilidade, foram adquiridos serviços de “Sales Commission fee for trading period ...” e “Sales Management Commission fee for trading period” (Anexo 11).

Quadro 24

Unidade: Euro

EE) Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	FA 3269	C ... UK LIMITED	7.500,00		7.500,00
2020-01	FA 3258	C ... UK LIMITED	8.609,84		8.609,84
2020-02	FA 3275	C ... UK LIMITED	4.500,00		4.500,00
2020-03	v/Fatura 3289	C ... UK LIMITED	4.500,00		4.500,00
2020-04	v/Fatura 3344	C ... UK LIMITED	48.350,00		48.350,00
2020-04	v/Fatura 3342	C ... UK LIMITED	39.650,00		39.650,00
2020-04	v/Fatura 3311	C ... UK LIMITED	8.000,00		8.000,00
2020-05	v/Fatura 3402	C ... UK LIMITED	40.740,00		40.740,00
TOTAL			161.849,84		161.849,84

Relativamente aos serviços constantes dos respetivos documentos do quadro 24, também de acordo com a descrição mencionada nas faturas e constantes da contabilidade, foram adquiridos

serviços de “Sales Suport...” e “Sales Commission ...” (Anexo 12 - a título exemplificativo - páginas 1 a 4).

Quadro 25

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
--------------------------	--------	------	------------	------------------	---------	-------

2020-11	IN7345	06-11-2020	J... LTD]] YOUR IT TECH	148,18		148,18
---------	--------	------------	-------------------------	--------	--	--------

No que se refere à natureza dos serviços constantes do documento do quadro 25, de acordo com a descrição mencionada nas faturas e constantes da contabilidade, foram adquiridos serviços de “Labour remote... - ana pc setup” (Anexo 13).

Quadro 26

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-09	1264	01-05-2020	H..., INC	25.800,00		25.800,00
2020-09	1295	01-05-2020	H..., INC.	52.700,00		52.700,00
2020-09	1354	12-05-2020	H..., INC.	45.950,00		45.950,00
TOTAL				124.450,00		124.500,00

Quanto à natureza dos serviços constantes dos respetivos documentos do quadro 26, de acordo com a descrição mencionada nas faturas e constantes da contabilidade, foram adquiridos serviços de “Sales Commission...” (Anexo 14).

Quadro 27

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	FA 202001010001	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	890,15		890,15
2020-02	FA 2020002010002	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	904,81		904,81
2020-03	v/Fatura 202003310004	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.825,48		1.825,48
2020-03	v/Fatura 202003010003	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.821,99		1.821,99
2020-04	FA 2020045300005	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.838,91		1.838,91
2020-06	FA 202006010006	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.799,21		1.799,21
2020-07	FA 202004010008	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.675,04		1.675,04
2020-07	FA 202007010007	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.785,71		1.785,71
2020-08	FA 202008310009	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.675,04		1.675,04
2020-09	FA 202009300010	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.708,23		1.708,23
2020-11	FA 202011300012	F ...SUPPORT AND SERVCES PRIVATE LIMITED	1.669,45		1.669,45

2020-11	FA 202011010011	F ...SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED	1.709,69		1.709,69
2020-1	FA 202012310013	F ...SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED	1.629,86		1.629,86
TOTAL			20.933,57		20.933,57

Relativamente aos serviços constantes dos respetivos documentos do quadro 27, também de acordo com a descrição mencionada nas faturas e constantes da contabilidade, foram adquiridos serviços de “Engineering Service...” (Anexo 15 – a título exemplificativo).

Quadro 28

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-03	v/Fatura 1503/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	14.051,03		14.051,03
2020-04	FA 1704/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	2.821,00		2.821,00
2020-05	FA 040620/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	3.989,42		3.989,42
2020-07	FA 020720/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	8.542,23		8.542,23
2020-08	FA 060820/I ...	I ... COMMUNICATIONS LIMITED	10.000,00		10.000,00
TOTAL			46.677,03		46.677,03

No que se refere a natureza dos serviços constantes do documento do quadro 28, de acordo com a descrição mencionada nas faturas e constantes da contabilidade, foram adquiridos serviços “Consultancy Services” (Anexo 16 - a título exemplificativo).

Quadro 29

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	196	25-01-2020	B... EXECUTIVE CONSULTING LLC	9.304,94		9.304,94

Quanto à natureza dos serviços constantes dos respetivos documentos do quadro 29, de acordo com a descrição mencionada nas faturas e constantes da contabilidade, foram adquiridos serviços “Exec. Sales Support & Consultancy ...” (Anexo 17).

Quadro 30

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Data	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-01	5763234	06-01-2020	E ... SOLUTIONS, LLC	44.000,00		44.000,00

2020-09	Sep 2020	30-09-2020	E ... SOLUTIONS, LLC	20.993,91		20.993,91
2020-10	Oct 2020	31-10-2020	E ... SOLUTIONS, LLC	29.154,00		29.154,00
TOTAL				94.147,91		94.147,91

No que se refere à natureza dos serviços constantes do documento do quadro 31, de acordo com a descrição mencionada nas faturas e constantes da contabilidade, foram adquiridos serviços de “Consultancy Services” e “Sales Commission” (Anexo 18).

Quadro 31

Unidade: Euro

Fonte: contabilidade do SP

Lançamento contabilidade	Fatura	Fornecedor	Valor incidência	IVA 23%	Total
2020-02	FA 202002/1 #1	L ...	1.851,85		1.851,85
2020-03	FA 202002/1 #2	L ...	1.669,29		1.669,29
2020-04	FA 202002/1 #3	L ...	2.122,36		2.122,36
2020-05	FA 202002/1 #4	L ...	1.818,18		1.818,18
2020-06	FA 202002/1 #5	L ...	1.783,64		1.783,64
2020-08	FA 2020021/1 #6	L ...	1.699,38		1.699,38
2020-09	FA 2020001 #8	L ...	1.703,58		1.703,58
2020-09	FA 2020021/1 #7	L ...	1.699,38		1.699,38
2020-10	FA 202002/1 #9	L ...	1.691,90		1.691,90
20520-11	Fa 202002/1 #10	L ...	1.680,53		1.680,53
2020-12	FA 202002/1 #11	L ...	1.680,53		1.680,53
TOTAL			19.400,62		19.400,62

Quanto à natureza dos serviços constantes dos respetivos documentos do quadro 32, de acordo com a descrição mencionada nas faturas e constantes da contabilidade, foram adquiridos serviços “VoIP plataforma, Linux servers and MySQL database administration servisse on prepaid terms “e “ Monitoring plataforma installtion and initial configuration” (Anexo 19) – a título exemplificativo).

V. 8.1.2 Enquadramento em IRC

Relativamente à temática da localização dos rendimentos obtidos, o artigo 4.º do CIRC, no n.º 2 refere que “As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.” Em complemento, o n.º 3, alínea c), subalínea 6 considera obtidos em território português os rendimentos cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português, provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos. De igual modo, a subalínea 7) considera também obtidos em território português os rendimentos cujo devedor

tenha residência, sede ou direção efetiva em território português, derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.

Por seu turno, pelo n.º 4, “Não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea c) do número anterior quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.”.

Perante a existência deste tipo de rendimentos, o artigo 94.º, n.º 1, alínea g) do CIRC, dispõe que o IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos rendimentos obtidos em território português, provenientes de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras. A obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, conforme consta do n.º 6 do mesmo artigo 94.º ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no CIRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.

Porém, conforme menciona o artigo 98.º, n.º 1 do CIRC, poderá haver dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do CIRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

Nessas situações, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, através de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, certificado pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência, ou acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado, de acordo com as normas da alínea a), do n.º 2 do artigo 98.º do CIRC. O formulário em causa, Modelo 21-RFI, foi aprovado através do Despacho n.º 4743-A/2008, de 8 de fevereiro, do Ministro de Estado e das Finanças, sujeito à Retificação n.º 427-A/2008, de 25 de fevereiro, entretanto revisto através do Despacho n.º 8363/2020, de 31 de julho de 2020.

Quando não seja efetuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei, conforme disposto no n.º 5 do referido artigo 98.º sendo que o n.º 6 de mesmo artigo dispõe que “sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.”.

FF) A informação dos serviços em que baseou a decisão de deferimento parcial da reclamação graciosa a que se refere a antecedente alínea CC), na parte relevante, é do seguinte teor (documento n.º 14 junto ao pedido arbitral):

IV- Análise da reclamação graciosa

Apreciação (A):

7. A argumentação da reclamante carece de razão.
8. Dispõe o artigo 18.º do CIRC sob a epígrafe "Periodização do lucro tributável" que:
 - «1 - Os rendimentos e os GASTOS, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou SUPORTADOS, INDEPENDENTEMENTE do seu recebimento ou PAGAMENTO, de acordo com o regime de periodização económica.
 - 2 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de ENCERRAMENTO DAS CONTAS daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.
 - 3 - Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:
 - b) “Os réditos relativos a PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS consideram-se em geral realizados, e os correspondentes GASTOS SUPORTADOS, na data em que o serviço é concluído, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um ato ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução...” (o recurso a maiúsculas serve o propósito único de realçar a redação).
9. As faturas emitidas pelos fornecedores em janeiro de 2020 fazem referência expressa a serviços prestados no ano de 2019. Tal como a própria reclamante refere, é irrelevante a lógica de caixa, mas sim o facto a que se referem, que foi o serviço prestado ao longo do ano, compromisso assumido em 2019 e que a reclamante sabia que ia ter de pagar aquando da emissão da competente fatura.
10. Este gasto tinha de ser imputado ao exercício de 2019, aliás, à data da emissão das faturas, a prestação de contas de 2019 ainda não tinha sido encerrada (conforme IES).
11. Quanto à fatura n.º 221/93 da ANACOM, a explicação da reclamante não é compatível com as normas contabilísticas aplicáveis.
12. A taxa devida à ANACOM é CALCULADA COM BASE nos rendimentos do ano anterior, mas é devida com referência ao ano em que é liquidada.
13. Aliás, a reclamante assim procedeu relativamente à taxa cobrada pela ANACOM em 2020: a fatura n.º .../... de 27.11.2020 no montante de 50.964,21€ foi contabilizada como gasto de 2020, tendo o montante sido apurado com base nos rendimentos de 2019.
14. Na lógica argumentada pela reclamante, então, este montante deveria ter sido gasto de 2019; no entanto, assim não procedeu, contabilizando-o como gasto de 2020.
15. De acordo com a atuação da reclamante, encontram-se contabilizados como gastos de 2020 ambas as taxas da ANACOM, a relativa ao ano de 2020 (fatura .../...) e ao ano de 2021 (fatura .../...).
16. Como a própria reclamante refere, «Atendendo ao montante que a taxa de regulação representa e à inexistência de atividade desenvolvida em Portugal e de quaisquer rendimentos auferidos em Portugal, a reclamante tem a sua atividade suspensa desde meados de 2021 o que parece traduzir que o exercício da atividade não se revelou rentável, ainda mais face a tão elevado custo a suportar em 2021, ano em que os rendimentos não seriam talvez suficientes para o absorver.
17. Assim, quanto às correções relativas a gastos reconhecidos na contabilidade respeitantes a períodos anteriores (fornecedores, 2019, 75.371 ,67€) e a período seguinte (ANACOM, 2021,

338.852,69€), conclui-se não assistir razão à reclamante, mantendo-se na íntegra a correção resultante da ação inspetiva, com a fundamentação expressa no RIT, à qual expressamente se adere, nos termos do artigo 77.º da LGT.

B. Sobre a correção em sede de retenção na fonte de IRC

1. A reclamante assenta a sua argumentação no disposto no n.º 2 do artigo 4.º do CIRC, conjugado com a subalínea 7) da alínea c) do n.º 3 do mesmo artigo 4.º, e com o disposto no seu n.º 4.
2. Entende que, neste caso, se verificam todos os pressupostos cumulativos de que depende a não tributação em território português dos rendimentos de serviços auferidos pelos prestadores identificados no RIT:
 - a) os serviços foram integralmente realizados fora de Portugal;
 - b) os serviços não respeitam a bens situados em Portugal, nem foram utilizados em Portugal;
 - e
 - c) os serviços não estão relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.
3. A reclamante desenvolve a atividade no setor das comunicações eletrónicas, toda ela fora do território português. Defende que estes serviços, SE NÃO FÖREM relacionados com estudos, projetos, encontram-se excluídos do âmbito de incidência territorial do IRC, logo, inexistente obrigatoriedade de retenção na fonte de IRC.
4. Mesmo que assim fosse, tais serviços poderão não ter sido UTILIZADOS em território português, podendo a presunção resultante da parte final do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC ser ilidida pela reclamante.
5. Quanto à natureza dos serviços prestados, a reclamante tenta contraditar a qualificação dos serviços prestados efetuada no RIT, relativamente a 4 entidades.
 - A) D... LIMITED (Reino Unido) - trata-se de comissões de vendas e de gestão, e não, como refere o RIT, de serviços de intermediação.
 - B) C ... IJK LIMITED (Reino Unido) - trata-se de suporte de vendas e comissões de vendas (esta entidade atua como agente de telecomunicações, o contrato especifica que a reclamante a autoriza a atuar como agente independente não exclusivo para obter clientes para os seus produtos e serviços de telecomunicações, onde quer que estes estejam disponíveis). Assim, não se trata, como refere o RIT, de serviços de intermediação.
 - C) F... SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED (Índia) - trata-se de serviços de engenharia (o contrato celebrado com esta entidade prevê que os serviços prestados à reclamante incluem serviços de switching, configuração de switches VoIP, administração de soluções cloud baseadas em VMWare, implementação de novos scripts, código de programa ou procedimentos da empresa, se necessário, promoção de serviços a potenciais clientes). Assim, não se trata, como refere o RIT, de "grosso modo, serviços de apoio técnico."
 - D) L ... (Rússia) - o contrato celebrado prevê que os serviços prestados à reclamante compreendem a configuração de serviços VoIP, a administração de servidores Linux, a administração de bases de dados MySQL/Oracle, a administração de soluções cloud baseadas em VMWare, a implementação de novos scripts, código de programa ou procedimentos da empresa, se necessário, promoção de serviços a potenciais clientes. Assim, não se trata, como refere o RIT, de "grosso modo, serviços de apoio técnico".
6. Nos termos do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, as declarações dos contribuintes presumem-se verdadeiras e de boa-fé, cabendo, aos SIT demonstrar que, ao contrário do afirmado pela ora reclamante e dos elementos por esta apresentados, os serviços prestados por estas 4 entidades não se reconduzem aos serviços agora identificados. Todos estes serviços são serviços de comunicações eletrónicas próprios da tecnologia IP.

Apreciação (B):

7. Nesta parte, a reclamante não logrou comprovar que a qualificação dos serviços prestados que consta do RIT não corresponde à efetiva, pelo que aderimos à respetiva fundamentação: D... LIMITED (Reino Unido) e C ... IJK LIMITED (Reino Unido) - são serviços de intermediação, as entidades procuram clientes para a reclamante, permitindo estabelecer entre esta e aqueles contratos de prestação de serviços, recebendo por isso a competente comissão. F... SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED (Índia) e L ... (Rússia) - são serviços de apoio técnico à reclamante, conforme referem os respetivos contratos.

C. Da não sujeição a tributação em Portugal dos rendimentos auferidos pelos prestadores identificados no Relatório; subsidiariamente, da eliminação da dupla tributação

1. Os serviços prestados por aquelas 4 entidades, e também os prestados pela H..., INC. (EUA) são, todos eles, serviços de comunicações eletrónicas e não podem reconduzir-se aos serviços previstos na enumeração taxativa e constante da parte final do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC, na medida em que não consubstanciam serviços "relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio".

2. Os serviços prestados por estas 5 empresas manifestamente NÃO SÃO PRESTADOS EM PORTUGAL e os rendimentos não se consideram obtidos em território português, de quanto resulta a inexistência de obrigatoriedade de retenção na fonte de IRC.

3. Quanto aos serviços prestados pelas outras 4 empresas [J... LTD]] M... (Reino Unido), N... COMMUNICATIONS LIMITED (Reino Unido), B... EXECUTIVE CONSULTING LLC (EUA), E ... SOLUTIONS, LLC (EAU)], embora admita que ESTEJAM EM CAUSA serviços de apoio informático e de consultoria, uma vez que a reclamante exerce toda a sua atividade fora de Portugal e que os seus serviços não foram prestados nem utilizados em Portugal, encontra-se ilidida a presunção da parte final do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC.

4. Ainda que assim não se entendesse - o que somente se equaciona, sem conceder - sempre seria de concluir pela ilegalidade da liquidação de retenções na fonte de IRC.

5. Quanto a estas 4 entidades, trata-se de serviços que, em tese, poderiam reconduzir-se à previsão da enumeração taxativa da parte final do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC, tais rendimentos seriam sujeitos a retenção na fonte em Portugal, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 94.º do CIRC.

6. De acordo com o previsto nos n.ºs 1, 2 e 5 do artigo 98.º do CIRC, efetivamente Portugal celebrou CDT's como todos os Estados aqui em causa - Reino Unido, Estados Unidos da América, Índia, Emirados Árabes Unidos e Rússia.

7. Os rendimentos decorrentes de prestações de serviços enquadram-se no artigo 7.º das CDT "Lucros idas Empresas".

8. Caso nas CDT se determine que a «...competência para tributar os rendimentos seja exclusiva ao Estado da residência do beneficiário dos rendimentos, a eliminação da dupla tributação decorrente da retenção na fonte que recairia - neste cenário que se equaciona, sem conceder, a benefício de racionínio - sobre a Reclamante, pressuporia a possibilidade de eliminação da dupla tributação.»

9. Nos termos das CDT celebradas entre Portugal e o Reino Unido, os EUA, a Índia e os EUA, a competência para tributar os rendimentos decorrentes da prestação serviços é exclusiva do Estado de residência, mais se estabelecendo a competência do Estado da residência para a eliminação da dupla tributação.

10. Tal como referido no RIT, a eliminação da dupla tributação faz-se de acordo com as normas da alínea a) do n.º 2 do artigo 98.º do CIRC.

11. O formulário em causa, Modelo 21-RF, pode, no entender da reclamante, ser apresentado a posteriori, por se considerarem mero documento *ad probationem*.

12. Pese embora considere não haver lugar a tributação em Portugal dos rendimentos dos prestadores de serviços identificados no Relatório, por não estarem em causa prestações de

serviços realizadas ou utilizadas em território português, a Reclamante conseguiu obter formulários Modelo 21 -RFI e certificados de residência fiscal relativamente aos prestadores J... e L ... (documentos 13 e ainda 14, a fls. 467-472 e 473- 479).

13. Encontra-se ainda a Reclamante a tentar obter formulários Modelo 21-RFI e certificados de residência fiscal relativamente aos prestadores D... LIMITED e C ... IJK LIMITED.

14. Nestes termos, devem ser aceites os documentos agora juntos e concluir-se pela ilegalidade da liquidação de retenções na fonte de IRC.

Apreciação (C)

15. Nesta parte, mantém-se o enquadramento dos serviços prestados por cada uma das 9 entidades, efetuado no RIT:

D..., C ..., H..., E... (parte): subalínea 6) da alínea c) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC

«3 Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português [...]

c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:

6) Os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos...;

J..., F..., B..., E... (parte) e L...: parte final do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC:

«4 Não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.»

Os serviços prestados foram de apoio técnico e consultoria, logo, consideram-se obtidos em território português.

16. Assim, não pode colher a interpretação da reclamante no sentido de considerar que estes rendimentos (das entidades não residentes) não foram obtidos em território português, com o fundamento de que os serviços foram integralmente realizados fora de Portugal, não respeitam a bens situados em Portugal, nem foram utilizados em Portugal; e que não estão relacionados com estudos, projetos.

17. Tal como a ação inspetiva concluiu, os rendimentos consideram-se obtidos em território português, ao abrigo do disposto no artigo 4.º do CIRC.

Outrossim, e como a reclamante refere, o artigo 98.º do CIRC prevê a possibilidade de dispensa de retenção na fonte, quando seja efetuada a prova nos termos ali previstos.

18. A reclamante apresentou relativamente a duas entidades – J... (Reino unido) e L ... (Rússia) - os Modelos 21-RFI e os certificados de residência fiscal, emitidos pelo Reino Unido e Federação Russa, nos termos das CDT celebradas entre Portugal e aqueles Estados (fls. 467472 e 473-479).

20. Assim, e nesta parte, parece poder ser anulada a retenção na fonte de IRC apurada relativamente a estes dois fornecedores:

J...: FT INV..., de 06-11-2020, 148,18€ - Retenção na fonte: 2020-11 - 46,78€.

L ... (11 faturas no montante total de 19.400,62€) Retenção na fonte:

2020-02 - 462,96€

2020-03 - 417,32€

2020-04 - 530,59€

2020-06 - 454,55€

2020-07 - 445,91€

2020-09 - 424,85€

2020-10 - 425,90€

2020-11 - 436,66€

2020-12 - 43€

21. Relativamente à retenção na fonte dos restantes períodos, mantém-se tudo quanto foi expendido, quer no RIT, quer na presente informação, indeferindo-se o pedido de anulação.

V. Projeto de decisão

Por despacho de 11.01.2024, foi projetada decisão de DEFERIMENTO PARCIAL da presente reclamação [fls. 486-495], que foi notificado à ora reclamante e à sua mandatária através de registo postal datado de 11.01.2024 [fls. 496-498].

[...]

VII. Conclusão

Considerando tudo quanto anteriormente foi exposto, deverá a decisão projetada ser convertida em decisão definitiva de DEFERIMENTO PARCIAL.

GG) O pedido arbitral deu entrada em 8 de maio de 2024.

Factos não provados

Não se encontra provado que a atividade da Requerente era exercida em exclusivo fora de Portugal, sendo que o ónus dos factos constitutivos dos direitos do contribuinte recai sobre quem os invoque, cabendo à Requerente juntar documentação pela qual se possa demonstrar que apenas desenvolveu a sua atividade no estrangeiro.

Não se encontra provado que as faturas emitidas pelas empresas B... EXECUTIVE CONSULTING LLC, C ... UK LIMITED, D... LIMITED,E ... SOLUTIONS LLC, F ...SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED e G... INC respeitem a serviços prestados em 2020.

Motivação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição e os constantes do processo administrativo apresentado pela Autoridade Tributária com a sua resposta.

Os factos constantes das alíneas B) a H) da matéria de facto não são questionados pela Requerida e são complementados pelas informações complementares referentes ao enquadramento legal e descrição da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo.

A testemunha arrolada O..., contabilista certificado da Requerente, afirma que as faturas emitidas pelos fornecedores em 2020 fazem menção a serviços prestados em dezembro de 2019, mas esse facto poderá não ser, por si só, suficientemente relevante do ponto de vista do princípio da especialização dos exercícios para corrigir a contabilização do gasto no exercício de 2020.

No que que respeita à taxa de regulação devida à ANACOM, a mesma testemunha refere que a taxa é calculada no ano seguinte, mas diz respeito aos ganhos obtidos no ano anterior, pelo que a taxa foi corretamente contabilizada no ano de 2020 por ser o exercício a que respeitam os proveitos que originaram o pagamento da taxa.

Estas considerações, para além de corroborarem que os serviços foram efetivamente prestados em 2019 e as facturas emitidas em 2020, também evidenciam que a taxa de regulação é calculada e suportada pelo contribuinte no ano de 2021, ainda que tenha por base, para efeito do cálculo do seu valor, os proveitos obtidos no ano anterior.

Matéria de direito

Delimitação do objeto do processo

A Requerente deduziu pedido de revisão oficiosa perante a ANACOM, em 17 de dezembro de 2021, contra os atos de liquidação da taxa de regulação, notificados através das faturas n.º FT .../... e n.º FT ATS/..., e apresentou reclamação graciosa perante a ANACOM, em 25 de março de 2022, contra o ato de liquidação da taxa de regulação notificado através da fatura n.º FT .../....

Como vem alegado no artigo 23.º do pedido arbitral, não tendo a entidade reguladora decidido o pedido de revisão oficiosa e a reclamação graciosa no prazo legalmente cominado, no dia 1 de setembro de 2022, a Requerente deduziu impugnação judicial contra os atos de liquidação da taxa de regulação relativos aos anos de 2020 e de 2021, notificados através das faturas n.ºs FT .../... e FT ATS/.... (2020) e n.º FT .../... (2021), bem como contra os atos de indeferimento tácito do pedido de revisão e da reclamação graciosa contra eles deduzidos.

A impugnação judicial foi junta ao pedido arbitral como documento n.º 8 e o processo impugnatório corre termos no TAF de Braga sob o n.º .../....0BEBRG.

Não se verifica, no entanto, a exceção de litispendência porquanto não só não existe identidade dos sujeitos, visto que num caso a demandada é a ANACOM e noutra a Autoridade Tributária, como também não há identidade da causa de pedir e do pedido, uma vez que na ação interposta perante o tribunal estadual está em causa a própria legalidade das taxas de regulação enquanto o processo arbitral tem como objeto a legalidade da liquidação relativamente ao gasto incorrido com a taxa de regulação.

Por outro lado, a Requerente circunscreve o objeto do processo arbitral às liquidações de IRC, no valor de € 99.744,12, e em concreto aos gastos reconhecidos na contabilidade que foram considerados como respeitantes a períodos anteriores, e às liquidações de retenções na fonte de IRC, no valor € 141.689,76.

No que se refere às taxas de regulação, a Requerente apenas põe em causa a taxa substanciada na fatura da ANACOM n.º FT .../... (cfr. artigos 57.º a 68.º da petição inicial).

São estas as questões que cabe dirimir.

Gastos referentes a períodos anteriores

6. A Administração Tributária, invocando o princípio da periodização dos exercícios decorrente do artigo 18.º do Código do IRC, desconsiderou para efeitos fiscais os gastos contabilizados no exercício de 2020, que se referiam a serviços prestados em 2019, e uma parte do valor da fatura emitida pela C ... UK LIMITED, que se refere ao período de 27 de dezembro de 2019 a 1 de janeiro de 2020.

A Requerente sustenta que em todos os casos referenciados, embora na descrição das faturas se encontre identificado o ano de 2019, os serviços foram efetivamente prestados em 2020, pelo que os gastos foram corretamente contabilizados no período de tributação de 2020, conforme o estabelecido no artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC.

O citado artigo 18.º do Código do IRC, na parte que mais interessa considerar, dispõe o seguinte:

1 - Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

2 – As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

(...).

Consigna o n.º 1 o princípio contabilístico da *especialização económica dos exercícios*, que consiste em incluir nos resultados fiscais os proveitos e custos correspondentes a cada ano económico, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento. O n.º 2 permite que proveitos ou custos respeitantes a exercícios anteriores sejam imputáveis a um outro exercício apenas quando à data do encerramento das contas daquele eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidos.

O que significa que o custo ou proveito está tendencialmente associado ao momento da emissão do documento.

Trata-se de um critério contabilístico que reflete o princípio da periodização anual do imposto.

No caso em análise, não está provado que os serviços tenham sido realizados em 2020, e o que está documentalmente demonstrado através do descritivo das faturas constantes do

anexo 5 do Relatório de Inspeção Tributária (reproduzido na alínea Q) da matéria de facto), é que a prestação de serviços ocorreu em dezembro de 2019 (faturas ..., de 24 de janeiro de 2020, BC..., de 17 de janeiro de 2020, e ..., de 1 de janeiro de 2020) e nos períodos de 27 de dezembro de 2019 a 1 de janeiro de 2020 (fatura ..., de 2 de janeiro de 2020) e de 12 de janeiro a 31 de dezembro de 2019 (fatura ...-..., de 1 de janeiro de 2020).

O facto de as faturas terem sido emitidas nos primeiros dias de janeiro de 2020 é também suficientemente indicativo de que respeitam a serviços prestados no ano anterior.

No entanto, não se vê motivo para interpretar o princípio da periodização anual do imposto em sentido estritamente literal, quando da imputação do proveito ou custo a um exercício diverso daquele a que respeitava não resultar prejuízo para a Fazenda Nacional e a correção poder vir a traduzir-se num agravamento fiscal do contribuinte.

Como se afirma no acórdão do STA de 13 de outubro de 1996 (Processo n.º 20404), sem pôr em causa a relevância fiscal do princípio da especialização dos exercícios, é de admitir a imputação de custos a exercícios anteriores, quando ela não tenha resultado de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar transferência de resultados entre exercícios, como é o caso em que está prestes a acabar ou iniciar um período de isenção, quando há interesse em reduzir prejuízos de determinado exercício ou retirar benefícios do seu reporte e quando se pretende reduzir o montante dos lucros tributários.

E esse sentido interpretativo pode ser adotado – como se ponderou também no acórdão do STA de 5 de fevereiro de 2003 (Processo n.º 01648/02) - mediante a articulação do princípio

da especialização de exercícios com o princípio da justiça a que a Administração Tributária se encontra igualmente vinculada (artigo 55.º da LGT).

No caso, o Relatório de Inspeção Tributária limita-se a referir que as faturas contabilizadas como gastos do exercício de 2020 incluem montantes referentes ao período de tributação de 2019.

Não é feita, no entanto, qualquer demonstração de que a imputação dos gastos a diferente período de tributação fosse resultante de um qualquer erro contabilístico do contribuinte que apenas a este pudesse ser imputável ou que tenha resultado de omissão voluntária e intencional em vista a reduzir os prejuízos de determinados exercícios para retirar benefícios do seu reporte a um outro exercício. E, na prática, na ausência de quaisquer outros elementos probatórios, o que sucede é que o contribuinte abateu um custo num ano subsequente (2020) àquele em que o deveria ter feito (2019), e, desse modo, não logrou obter a diminuição da matéria coletável em relação ao ano a que o gasto poderia ter sido imputado, mas apenas em momento posterior.

Paralelamente, nessa circunstância, não há qualquer prejuízo para o erário público, visto que no ano de 2019 a Administração Fiscal cobrou imposto sem que fosse tido em consideração

os custos fiscais que determinariam um decréscimo do lucro tributável. E, por outro lado, ao fazer crescer para apuramento do lucro tributável do ano de 2020 os gastos efetivamente suportados pelo sujeito sem permitir a correspondente correção relativamente ao período de tributação anterior, está a provocar um desnecessário agravamento fiscal do contribuinte.

Afigura-se ser, nestes termos, de declarar a ilegalidade do ato tributário impugnado por violação do princípio da justiça.

Taxa anual de regulação devida à ANACOM

6. A Autoridade Tributária, considerou, no procedimento inspetivo, que valor de € 338.852,69 correspondente à taxa de regulação foi indevidamente reconhecido como acréscimo de gastos do período de 2020, na medida em que a taxa anual relativa ao exercício da atividade é liquidada pela ANACOM em setembro de cada ano civil, tendo por base a declaração remetida por cada entidade até 30 de junho para efeito de aferição dos rendimentos relevantes relacionados com o exercício do ano anterior, e, por conseguinte, a taxa constitui encargo do ano em que é liquidada pela entidade reguladora.

Contrapõe a Requerente que os rendimentos relevantes que concorrem para o apuramento da taxa de regulação liquidada através da fatura n.º FT .../... respeitam ao ano de 2020, e apesar de a fatura fazer menção ao período de 2021, ter sido emitida em 2021 e ter como data limite de pagamento 27 de dezembro de 2021, certo é que, nos termos do artigo 18.º, n.º 1, do Código do IRC e do princípio da periodização do lucro tributável, impunha-se a contabilização do gasto no período de tributação de 2020.

É esta a questão que cabe agora decidir.

A Lei n.º 5/2004, de 10 de fevereiro (Lei da Comunicações Eletrónicas), estabelece o regime jurídico aplicável às redes e serviços de comunicações eletrónicas e aos recursos e serviços conexos e define as competências da autoridade reguladora nacional neste domínio (artigo 1.º).

A sujeição a taxas de regulação encontra-se prevista no artigo 105.º, e, em especial, no que se refere ao exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas, na alínea b) do n.º 1 desse artigo, que estabelece uma periodicidade anual.

O montante das taxas e o regime aplicável à sua liquidação e ao modo de cálculo do seu valor consta da Portaria n.º 1473-B/20008, de 17 de dezembro. Conforme o disposto no artigo 1.º, alínea b), da Portaria, as taxas são aplicáveis ao exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas acessíveis ao público, e calculada de acordo do anexo II à Portaria.

O anexo II, no seu n.º 1, estabelece que o montante da taxa anual devida pelo exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas, a que alude a alínea b) do n.º 1 do artigo 105.º da Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro, é calculado com base no valor dos proveitos relevantes diretamente conexos com a atividade de comunicações eletrónicas relativa ao ano anterior àquele em que é efetuada a liquidação da taxa, de acordo com os escalões indicados na tabela se se encontra aí descrita.

Interessa ainda ter consideração os artigos 2.º e 3.º da Portaria, que dispõem nos seguintes termos:

2.º

A taxa anual devida pelo exercício da atividade de fornecedor de redes e serviços de comunicações eletrónicas acessíveis ao público, pela utilização de números e pela utilização de frequências, previstas, respetivamente, nas alíneas b), e) e f) do n.º 1 do artigo 105.º da Lei n.º 5/2004, de 10 de fevereiro, são liquidadas no mês de Setembro de cada ano civil.

3.º

Para efeitos da liquidação da taxa referida no número anterior, os respetivos fornecedores devem remeter ao ICP-ANACOM, até 30 de junho de cada ano civil, declaração assinada por entidade com poderes para vincular a pessoa coletiva, como tal reconhecida na qualidade, com indicação do montante dos proveitos relevantes relacionados diretamente com o exercício da atividade obtidos no ano civil anterior.

Como resulta com evidência destas disposições e do próprio anexo II à Portaria, as taxas de regulação, sujeita ao princípio da anualidade, são liquidadas no mês de setembro de cada ano civil com base no montante dos proveitos relevantes relacionados com o exercício da atividade obtidos no ano civil anterior.

O artigo 18.º do Código do IRC, há pouco transcrito, estabelece que os gastos e outras componentes negativas do lucro tributável são imputáveis ao período de tributação em que sejam suportados, independentemente do pagamento, de acordo com o princípio da especialização económica dos exercícios.

Na situação do caso, torna-se claro que o gasto não pode ser imputado ao ano de 2020, com fundamento no facto de incidir sobre o contribuinte o ónus de indicar, até 30 de junho de 2021, os proveitos auferidos, no exercício da atividade, no ano civil anterior, quando é certo que essa é uma mera formalidade destinada a permitir o cálculo da taxa aplicável, e o gasto fiscal só ocorre em 2021 com a emissão da fatura FT .../... e a subsequente obrigação do pagamento.

Por todo o exposto, o pedido arbitral, nesta parte, mostra-se ser improcedente.

Retenção na fonte em IRC

7. A Autoridade Tributária entende que há lugar a retenção na fonte relativamente a serviços prestados por entidades sediadas no estrangeiro, com fundamento nas disposições conjugadas do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalíneas 6) e 7), e dos artigos 94.º, n.º 1, alínea g), e 98.º, n.ºs 1 e 2, do CIRC, tendo como assente que os serviços em causa respeitam a serviços de intermediação na celebração de contratos, de consultadoria, de apoio técnico ou de engenharia, abrangidos pelo n.º 4 do artigo 4.º do CIRC e, por outro lado, a dispensa da retenção na fonte apenas poderia verificar-se quando tivesse sido feita a prova de que, através de convenção destinada a eliminar a dupla tributação, os rendimentos auferidos por entidades não residentes por serviços prestados no estrangeiro estavam sujeitos a imposto no Estado da fonte.

Contrariamente, a Requerente defende que se verificam todos os pressupostos cumulativos de que depende a não tributação em território português dos rendimentos auferidos pelos prestadores de serviços identificados no Relatório de Inspeção Tributária, porquanto os serviços foram integralmente realizados fora de Portugal, não respeitam a bens situados em Portugal, nem foram utilizados em Portugal, e não estão relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento, e não podem reconduzir-se aos serviços previstos na enumeração taxativa constante da parte final do n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC.

No que se refere aos serviços prestados pelas empresas D... LIMITED, C ... UK LIMITED, H... INC. e F ...SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED, considera a Requerente que são, todos eles, serviços de comunicações eletrónicas que não se enquadram na parte final do n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC. Quanto aos serviços prestados pelas empresas I ... COMMUNICATIONS LIMITED, B... EXECUTIVE CONSULTING LLC e E ... SOLUTIONS, LLC, embora respeitem a serviços de apoio informático e de consultoria, não foram

prestados nem utilizados em Portugal, na medida em que a Requerente exerce toda a sua atividade fora de país, ficando ilidida a presunção da parte final do artigo 4.º, n.º 4, do Código do IRC.

Entretanto, por efeito do deferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra os atos de retenção na fonte, foram anuladas as liquidações de retenções na fonte relativamente às empresas J... e L ..., no montante global de € 4.896,95, por terem sido apresentados os certificados de residência fiscal, emitidos pelo Reino Unido e Federação Russa, nos termos das CDT celebradas entre Portugal e aqueles Estados. Por outro lado, a Requerente juntou ao pedido arbitral a declaração de residência nos Estados Unidos da empresa H..., e, pelo requerimento de 15 de outubro de 2024, o certificado de residência no Reino Unido da empresa D...LIMITED, e, com as alegações, o certificado de residência da empresa E ... SOLUTIONS.

Para a abordagem da questão agora em análise importa ter presente, na parte relevante as disposições dos artigos 4.º, 94.º e 98.º do Código do CIRC, que estatuem nos seguintes termos:

Artigo 4.º

Extensão da obrigação de imposto

1 — Relativamente às pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 — As pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.

3 — Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:

[...]

c) Rendimentos a seguir mencionados cujo devedor tenha residência, sede ou direção efetiva em território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado:

[...]

6) Os provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos;

7) Os derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras;

[...]

4 — Não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea c) do número anterior quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

[...]

Artigo 94.º **Retenção na fonte**

1 — O IRC é objeto de retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos obtidos em território português:

[...]

g) Rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos e rendimentos de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com exceção dos relativos a transportes, comunicações e atividades financeiras.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos mencionados no n.º 3 do artigo 4.º, excetuados os referidos no n.º 4 do mesmo artigo.

[...]

6 — A obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecidos no Código do IRS ou em legislação complementar.

[...].

Artigo 98.º

Dispensa total ou parcial de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes

1 - Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

2 — Nas situações referidas no número anterior, bem como nos n.ºs 12 e 16 do artigo 14.º, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo

estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção para evitar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, acompanhado de documento emitido pelas autoridades competentes do respetivo Estado de residência que ateste a sua residência para efeitos fiscais no período em causa e a sujeição a imposto sobre o rendimento nesse Estado;

[...].

5 — Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efetuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, e, bem assim, nos casos previstos nos n.ºs 3 e seguintes do artigo 14.º, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

6 — Sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo e os n.ºs 3 e

seguintes do artigo 14.º, consoante o caso, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.
[...].

Os modelos de formulários para comprovação dos pressupostos de que depende a aplicação das convenções sobre a dupla tributação internacional, destinados a solicitar a dispensa total ou parcial da retenção na fonte ou o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, foram aprovados pelo Despacho n.º 4743-A/2008, do Ministro das Finanças e da Administração Pública, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 21 de fevereiro de 2008.

O artigo 4.º do Código do IRC, acima transcrito, estabelece diversas regras relativas à tributação de residentes e não residentes que se podem sintetizar nos seguintes termos.

As entidades residentes são tributadas em IRC sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional, com base no *princípio da universalidade* (artigo 4.º, n.º 1). As entidades não residentes sem estabelecimento estável em Portugal ficam sujeitos a imposto apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional, segundo o *princípio da territorialidade*.

Para o que se deve entender sobre rendimentos obtidos em território português, interessa considerar os n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 4.º, e, na parte que está aqui em causa, o n.º 3, alínea c), subalíneas 6) e 7), e o n.º 4 desse artigo.

O n.º 3, alínea c), considera como obtidos em território nacional, independentemente do rendimento se situar dentro ou fora de Portugal, as remunerações pagas a partir de Portugal

provenientes da *intermediação na celebração de quaisquer contratos* (subalínea 6)) ou os resultantes de prestações de serviços *realizados ou utilizados* em território português, com a restrição de que não se encontram abrangidos, neste caso, os relativos a *transportes, comunicações e atividades financeiras* (subalínea 7)).

Por outro lado, nos termos da segunda parte do n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC, também não se consideram obtidos em território português os rendimentos cujo devedor tenha residência em Portugal, quando se verificarem três requisitos cumulativos: (i) terem sido *realizados integralmente fora do território português*; (ii) não respeitem a *bens situados em Portugal*; (iii) não estejam relacionados com *estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio*. (quanto todos estes aspetos, cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, 2018, págs. 40-43).

A este respeito, importa ainda reter, como refere o Autor agora citado, que a tributação dos rendimentos obtidos pelos não residentes sem estabelecimento estável em Portugal é de natureza analítica, baseando-se na qualificação dos rendimentos, com uma tendencial

identificação entre os conceitos de rendimento e pagamento, e, por outro lado, ao contrário da tributação das pessoas coletivas residentes em Portugal, o mecanismo da retenção na fonte não possui natureza secundária, mas corresponde a uma substituição tributária que assume natureza definitiva e liberatória, visando a liquidação e arrecadação do imposto (*ob. cit.*, págs. 45-47).

8. Revertendo à situação do caso, deve começar por dizer-se que os rendimentos auferidos pelas entidades estrangeiras e pagos pela Requerente não se relacionam com a intermediação na celebração de contratos, a que se refere a subalínea 6) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, que, segundo o entendimento da própria Autoridade Tributária corresponde a comissões de intermediação entre duas sociedades comerciais, que, no caso, manifestamente, não ocorreu em cada uma das situações elencadas no Relatório de Inspeção Tributária (cfr. *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletiva, Manual do IRC*, edição da Autoridade Tributária e Aduaneira, 2016, pág. 30).

Os rendimentos auferidos por entidades estrangeiras que, por sua vez, foram objeto de retenção na fonte em Portugal podem ser assim qualificados:

D... LIMITED (Reino Unido): “Sales commission fee for trading period” - “Comissão de vendas relativa ao período de vendas”; “Sales management commission fee for trading period” - “Comissão de gestão de vendas relativa ao período de vendas”; C ... UK LIMITED (Reino Unido): “Sales support” - “Suporte comercial”; “Sales commission” - “Comissão de vendas”; J... LTD: “Labour remote...anapcsetuput” - “Trabalho de configuração de computador à distância”; H...INC: “Sales commission” - “Comissão de vendas”; F ...SUPPORT AND SERVICES PRIVATE LIMITED (Índia): “Engineering service” - “Serviço de engenharia”; I...COMUNICATIONS LIMITED: “Consultancy services” - “Serviço de engenharia”; B... EXECUTIVE CONSULTING LLC (Estados Unidos da América): “Exec. Sales

Support Consultancy” - “Consultoria de apoio comercial executivo”; E ... SOLUTIONS, LLC (Emirados Árabes Unidos): “Consultancy services” - “Serviços de consultoria”; “Sales commission” - “Comissão de vendas”; L ...: “VoIP Platform, Linux Servers and mysql database administration service onprepaid terms” - “Serviço de administração de plataforma VoIP, servidores Linux e base de dados MySQL em regime pré-pago”; “Moitoring platform instalation and initial configuration” - “Instalação e configuração inicial da plataforma de monitorização.

Em todas estas situações, estamos perante serviços de consultadoria ou de apoio técnico ou apoio à gestão, e mesmo no caso em que estão em causa comissões de vendas, aplicável aos serviços prestados pela empresa D... LIMITED, C ... UK LIMITED (em parte), e as empresas H...INC e pela E ... SOLUTIONS, LLC, poderá entender-se que se trata de um tipo de incentivo pago aos vendedores pelo qual se recebe uma percentagem por cada venda realizada na empresa, que se relaciona com a estratégia da empresa em vista a melhorar o seu desempenho económico, e, nessa medida, é igualmente um serviço de apoio à gestão.

Estamos, por conseguinte, perante rendimentos que se consideram obtidos em território português porque se encontram abrangidos pela exceção constante da parte final do n.º 4 do artigo 4.º do Código do IRC.

E nesse caso há lugar à retenção na fonte por aplicação das disposições conjugadas do artigo 94.º, n.º 1, alínea g), e n.º 2, do Código do IRC, que, para esse efeito, reproduzem as normas do artigo 4.º, n.º 3, alínea c), subalíneas 6) e 7), e do n.º 4 do Código do IRC.

Ou seja, estão sujeitos a retenção na fonte os rendimentos que constam da enumeração constante do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC com a exceção dos referidos no n.º 4.º desse artigo. A exceção abrange, no entanto, “os rendimentos enumerados na alínea c) do n.º 3 desse artigo quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à atividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no subalínea 7), quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projetos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio”.

Estando em causa serviços de consultadoria ou de apoio técnico ou à gestão, abrangidos pela segunda parte do n.º 4 do artigo 4.º, os rendimentos consideram-se obtidos em território português e, como tal, são objeto de retenção na fonte nos termos do citado artigo 94.º, n.º 1, alínea g), e n.º 2 do Código do IRC.

9. Uma outra questão que se coloca respeita à dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes a que se refere o artigo 98.º do Código do IRC.

Nos termos dos n.ºs 1 e 2 desse artigo, já anteriormente transcrito, poderá haver dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residentes quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos seja atribuída ao Estado da fonte. Nessa situação, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, através de formulário de modelo a aprovar por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças, que ateste a sua residência para efeitos fiscais num outro Estado.

O modelo de formulário destinado a solicitar a dispensa total ou parcial da retenção na fonte ou o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido, foi aprovado pelo Despacho n.º 4743-A/2008, do Ministro das Finanças e da Administração Pública, a que se fez referência,

Admitindo, como se afirma no acórdão do STA de 14 de dezembro de 2016 (Processo n.º 0141/14), que o formulário é um mero meio de prova, constituindo um documento *ad probationem* e não *ad substantiam*, e poderá ser apresentado *ad posteriori* ou substituído nos

termos do artigo 364.º, n.º 2, do Código Civil, nada obsta a que se deva ter em consideração a documentação junta ao pedido arbitral ou na pendência do processo.

A Requerente juntou ao pedido arbitral a declaração de residência nos Estados Unidos da empresa H... (documento n.º 16), bem como o certificado de residência no Reino Unido da empresa D... LIMITED, através do requerimento de 15 de outubro de 2024 (documento n.º 17), e, com as alegações, o certificado de residência da empresa E... SOLUTIONS (documento n.º 18).

Entretanto, por efeito do deferimento parcial da reclamação graciosa deduzida contra os atos de retenção na fonte, foram anuladas as liquidações de retenções na fonte relativamente às empresas J... e L ..., por terem sido apresentados, no âmbito do procedimento, os certificados de residência fiscal, emitidos pelo Reino Unido e Federação Russa.

Impõe-se, por conseguinte, considerar ilegal a retenção na fonte relativamente aos rendimentos auferidos pelas empresas H..., D... LIMITED E E ... SOLUTIONS, à semelhança do que ocorreu no âmbito do procedimento de reclamação graciosa em relação às empresas J... e L

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o ato de liquidação de IRC n.º 2023 ..., relativa ao período de 2020, na parte referente a gastos

considerados respeitantes a exercícios anteriores, no montante global de € 75.371,67, e respetiva liquidação de juros;

- b) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e manter na ordem jurídica o ato de liquidação de IRC n.º 2023 ..., relativa ao período de 2020, na parte referente à taxa de regulação devida à ANACOM, no valor de € 338.852,69;
- c) Julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e anular o ato de liquidação de IRC n.º 2023 ..., relativa ao período de 2020, na parte referente à retenção na fonte relativamente aos rendimentos auferidos pelas empresas H..., D... LIMITED E E ... SOLUTIONS, respetivamente nos montantes de € 12.500,00, € 31.112,50 e € 12,536,98, e respetiva liquidação de juros.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 241.433,88, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 4.284,00, que fica a cargo da Requerente e da Requerida na proporção que se seguir se indica.

A liquidação de IRC n.º 2023 ..., no montante de € 99.237,76, respeita a gastos referentes a exercícios anteriores, no montante global de € 75.371,67, e à taxa de regulação devida à ANACOM, no valor de € 338.852,69, que deveria ter sido reconhecida na contabilidade no ano de 2021, importâncias essas que se encontram incluídas na correção tributária no valor de € 479.346,27 constante da referida liquidação.

Tendo sido considerado procedente o pedido arbitral no que respeita a gastos referentes a exercícios anteriores, a importância devida a título de imposto, no valor € 15.828,05 é da responsabilidade da Autoridade Tributária.

Tendo sido julgado improcedente o pedido arbitral no que se refere à taxa de regulação devida à ANACOM, no montante de € 338.852,69, a importância devida a título de imposto, no valor € 71.159,06 é da responsabilidade da Requerente.

A liquidação de IRC n.º 2023 ..., no montante de € 146.586,71 (reduzida pra € 141.689,76, por efeito do deferimento parcial da reclamação graciosa), respeita a atos de retenção na fonte.

Tendo sido julgado parcialmente procedente o pedido arbitral na parte referente à retenção na fonte relativamente aos rendimentos auferidos pelas empresas H..., D... LIMITED E E ... SOLUTIONS, respetivamente nos montantes de € 12.500,00, € 31.112,50 e € 12,536,98,, na parte referente à retenção na fonte relativamente aos rendimentos auferidos pelas empresas H..., D... LIMITED E E ... SOLUTIONS, a importância devida a título de imposto, no valor € 56.140,00 é da responsabilidade da Autoridade Tributária, e a importância devida a título de imposto, no valor € 85.540,28, é da responsabilidade Requerente.

Nestes termos, as custas no montante de € 4.284,00 fica a cargo da Requerente e da Requerida na percentagem de 68,53% e 31,47%, respetivamente.

Notifique.

Lisboa, 16 de janeiro de 2024,

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

A Árbitro vogal

Sofia Quental

A Árbitro vogal

Susana Mercês de Carvalho